

**Audience publique du 15 juillet 2004**

Recours formé par

Monsieur ..., .. (B)

contre

une décision du **directeur de l'administration des  
Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

-----

Vu la requête, inscrite sous le numéro 17439 du rôle, déposée le 9 janvier 2004 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à B-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 octobre 2003 portant rejet de sa réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 avril 2004;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses observations et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 9 juin 2004.

-----

Après avoir déposé sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2001, Monsieur ..., préqualifié, adressa au bureau d'imposition Luxembourg X un courrier daté au 13 juin 2002 comportant la demande suivante :

*« En complément de notre déclaration d'impôt déjà rentrée, nous vous prions de trouver en annexe une attestation concernant les charges d'intérêts sur l'emprunt de notre habitation. Nous vous demandons par la présente de bien vouloir en tenir compte dans notre déclaration d'impôt en vertu de*

*l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise préventive des doubles impositions du 17 septembre 1970. (...)*

*Nous vous prions d'appliquer ce raisonnement également au traitement de notre déclaration d'impôt et plus particulièrement, en ce qui concerne les charges d'intérêts de notre crédit hypothécaire.*

*Ces charges d'intérêts doivent, à notre sens, être considérées comme un revenu étranger exonéré négatif faisant diminuer notre taux moyen d'imposition ».*

Comme suite à une demande afférente faite par le bureau d'imposition Luxembourg X par lettre du 1<sup>er</sup> juillet 2002, Monsieur ... soumit par courrier du 5 juillet 2002 des pièces supplémentaires en vue de la fixation du revenu net en relation avec l'occupation par Monsieur ... de sa maison d'habitation.

A travers le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2001 émis le 28 novembre 2002, le bureau d'imposition Luxembourg X ne reconnut pas l'existence d'un revenu net négatif du chef de l'occupation par Monsieur ... de sa maison d'habitation et il comporta le commentaire que *« les intérêts débiteurs en relation avec un immeuble situé en Belgique ne sont pas pris en compte pour l'année d'imposition en question »*.

Suivant lettre recommandée du 3 décembre 2002, Monsieur ... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », une réclamation à l'encontre de ce bulletin d'impôt du 28 novembre 2002.

Par décision du 8 octobre 2003, le directeur reçut cette réclamation en la forme, mais la rejeta comme non fondée aux motifs suivants :

*« Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les formes et délai de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir déduit des intérêts passifs comme frais d'obtention de la valeur locative de son habitation occupée comme propriétaire et sise en Belgique ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé, qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Convention entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions (CDI) « les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens sont situés. » ;*

*que la notion de revenus provenant de biens immobiliers est à interpréter dans un sens large, de manière à comprendre également le revenu imputé du chef de la jouissance personnelle du propriétaire, qu'il s'ensuit que la compétence d'imposition du revenu provenant de la jouissance personnelle de l'habitation située en Belgique revient exclusivement à celle-ci, alors que si les dépenses relatives à un certain revenu ne sont pas fiscalement déductibles en Belgique, parce que ce revenu n'y est pas soumis à l'impôt, le réclamant ne peut en tirer argument au Luxembourg, qui n'est par voie de conséquence ni en droit d'imposer un revenu afférent, ni tenu d'admettre une déduction fiscale y afférente ;*

*qu'aux termes de l'art. 134ter, a. 2 LIR, tel qu'en vigueur en 2001, d'une part, un sous-total des revenus nets est à établir séparément, par application des dispositions de l'art. 7, al. 2 LIR, pour chaque revenu ou groupe de revenus pour lequel la fraction d'impôt est à déterminer ainsi que pour les autres revenus, d'autre part, le total des revenus nets au sens du prédit art. 7, al. 2 LIR est égal à la somme des sous-totaux positifs, les sous-totaux négatifs étant négligés ;*

*Considérant que si le réclamant, résident en Belgique, invoque l'art. 24, § 4, CDI, il convient à ce titre de rappeler les instructions données par la circulaire du directeur des contributions L.G.-Conv. n° 53 du 27 septembre 2002, notamment, en ce qui concerne les contribuables qui sont des résidents de Belgique et dont les impositions antérieures à 2002 ne sont pas encore devenues définitives, le revenu négatif provenant de la déduction des intérêts débiteurs de la valeur locative est englobé dans la base d'imposition avec les autres revenus exemptés en vertu d'une convention fiscale, cependant, lorsque la somme des revenus exonérés en vertu d'une convention est négative, ce solde doit être négligé ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 97, § 2 de la loi du 7 novembre 1996 concernant l'organisation des juridictions de l'ordre administratif, le directeur des contributions ne statue cependant plus avec l'indépendance d'un juge, sur la base du droit, mais en tant qu'administrateur tenu par les ordres reçus et donnés ;*

*Qu'il en découle que tant le directeur des contributions que le bureau d'imposition doivent respect à la circulaire précitée ».*

Par requête déposée le 9 janvier 2004, Monsieur ... a introduit un recours contentieux à l'encontre de cette décision directoriale du 8 octobre 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le demandeur, agissant en tant que personne privée, n'ayant pas autrement précisé la voie de recours qu'il s'est proposé d'exercer, il y a lieu d'admettre qu'il entendait introduire le recours tel que prévu par la loi (trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760, Pas. adm. 2003, v° Impôts, n° 351). Le tribunal a partant compétence pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale précitée du 8 octobre 2003 qui est encore recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai de la loi.

Le demandeur déclare se fonder sur un jugement du tribunal administratif du 22 décembre 1999 (n° 11111 du rôle) et sur l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise du 17 septembre 1970 en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, ci-après désignée par la « convention belgo-luxembourgeoise », et demande au tribunal de « *revoir le calcul de ma base imposable* » sur base des principes découlant de ces disposition conventionnelle et décision judiciaire en vue d'obtenir la déduction des charges d'intérêts sur son emprunt immobilier.

Le délégué du gouvernement rétorque que le jugement du tribunal administratif invoqué par le demandeur porterait sur une situation de fait différente de celle du demandeur, à savoir celle d'un résident imposable en principe sur son revenu mondial et non celle d'un non-résident imposable en principe seulement sur certains revenus de source

luxembourgeoise. Il fait valoir que l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise ne concernerait pas le calcul de la base imposable au Luxembourg, mais uniquement le taux qui pourra y être appliqué sur demande d'un résident belge. Il admet que le demandeur avait sollicité devant le bureau d'imposition son imposition conformément au dit article 24 (4), mais que le bureau d'imposition avait refusé de tenir compte du revenu exonéré négatif en se conformant à une circulaire afférente du directeur. Ce dernier, ne statuant plus depuis l'année 1997 avec l'indépendance du juge, mais se trouvant lié en tant que simple administrateur aux ordres reçus ou donnés, se serait également conformé à sa propre circulaire. Le représentant étatique conclut qu'il ne semblerait pas que le tribunal, saisi seulement d'une demande en recalcul de la base imposable, puisse se prononcer spontanément sur la détermination d'un taux qui n'est applicable que sur demande expresse en raison du fait qu'il requiert la déclaration au Luxembourg de tous les revenus généralement quelconques.

L'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise dispose qu'« *une personne physique, résidente en Belgique, qui, conformément aux articles 7 et 14 à 19, est imposable au Luxembourg du chef de plus de 50% de ses revenus professionnels, est, sur sa demande, imposée au Luxembourg, en ce qui concerne ses revenus y imposables conformément aux articles 6, 7 et 13 à 19 de la Convention, au taux moyen d'impôt qui, compte tenu de sa situation et de ses charges de famille et du total de ses revenus généralement quelconques, lui serait applicable si elle était un résident du Luxembourg* ».

Il appert à la lecture dudit article qu'il prévoit - sur demande - une méthode spécifique de détermination du taux d'impôt luxembourgeois applicable aux revenus sur lesquels un résident belge peut devenir imposable au Grand-Duché de Luxembourg et qu'il n'a nullement pour vocation de modifier les critères d'imposabilité d'un revenu au Grand-Duché.

L'octroi de l'option telle que prévue par l'article 24 (4), à savoir l'application du taux spécial prévu par ce même article, nécessite cependant une demande expresse devant le bureau d'imposition. Or, il se dégage des pièces versées en cause, et plus précisément du courrier du demandeur du 13 juin 2002 au bureau d'imposition, introduit en temps utile après le dépôt de la déclaration d'impôt et avant l'émission du bulletin d'impôt contesté, qu'il sollicite l'application de l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise de manière que les « *charges d'intérêts doivent, à notre sens, être considérées comme un revenu étranger exonéré négatif faisant diminuer notre taux moyen d'imposition* ». Il en résulte que le demandeur a formulé auprès du bureau d'imposition compétent une demande en vue de se voir accorder le bénéfice de l'option prévue par l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise.

Le tribunal relève encore que le directeur a examiné la réclamation sous toute sa portée, alors qu'il admet que Monsieur ... peut *a priori* prétendre au bénéfice de l'option prévue par l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise, de sorte que même le revenu négatif provenant de la déduction des intérêts débiteurs de la valeur locative peut *a priori* être englobé - comme sollicité par le demandeur - dans la base d'imposition.

En revanche, le directeur se saisit d'une circulaire, émise par lui-même postérieurement à l'exercice d'imposition faisant l'objet du bulletin litigieux, interne à l'administration des Contributions directes (circulaire L.G.-Conv. n° 53 du 27 septembre 2002) pour refuser l'application effective à la situation de Monsieur ... des dispositions de l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise, cette circulaire prohibant la prise en compte d'un revenu négatif en tant que revenu exempté lorsque la somme des revenus exonérés en vertu de la convention aboutit à un solde négatif.

Or une circulaire administrative ne constitue qu'une instruction en forme de lettre adressée par une autorité administrative aux divers fonctionnaires de son département. Elle n'a

pas de caractère légal; elle ne constitue pas un acte réglementaire ou une décision obligatoire pour les administrés et ne s'impose ni aux tribunaux, ni aux personnes étrangères à l'administration. Une telle circulaire doit garder en principe un caractère interne à l'administration, en ce qu'elle réglemente la manière dont les fonctionnaires doivent accomplir leur mission. Une circulaire doit se borner à interpréter les textes de loi en vigueur, sans pouvoir fixer des règles nouvelles. Elle ne saurait être invoquée comme base juridique suffisante, alors qu'elle ne reflète que l'opinion de son auteur et ne constitue pas une norme juridique dont le respect s'impose à ses destinataires (voir trib. adm. 23 décembre 1997, n° 9938, confirmé par Cour adm. 14 juillet 1998, n° 10528C, Pas. adm. 2003, v° Lois et règlements, n° 38, et les autres références y citées).

Le tribunal constate par ailleurs que la convention belgo-luxembourgeoise, et plus particulièrement son article 24 (4) ne prévoit pas d'exception telle celle invoquée par le directeur de l'administration des Contributions directes.

Or, si une autorité administrative, dans le cadre de son champ de compétence, tel qu'il est défini par la législation en vigueur, peut adopter des directives internes pour se donner des lignes de conduite en fixant notamment des procédures ou critères suivant lesquels certaines affaires qui lui sont soumises ou qui relèvent de son domaine de compétence sont à traiter notamment par les fonctionnaires qui se trouvent sous ses ordres, de telles directives doivent obligatoirement se situer dans le cadre des dispositions légales et réglementaires applicables et elles ne peuvent en aucun cas comprendre des règles allant au-delà de ce qui est expressément prévu par la loi ou ses règlements grand-ducaux d'application, sous peine pour l'autorité administrative d'excéder ses pouvoirs et d'empiéter sur une compétence réservée soit au pouvoir législatif, soit au pouvoir réglementaire déterminé par l'article 36 de la Constitution. Toute directive qui va au-delà de la fixation de lignes de conduite à l'administration dans le cadre d'une législation existante et qui prétend fixer des règles nouvelles voire déroger à des règles existantes, est anti-constitutionnelle pour violer ledit article 36 de la Loi fondamentale (voir trib. adm. 18 décembre 2002, n° 15126, Pas. adm. 2003, v° Lois et règlements, n° 39).

Il s'ensuit que tant le bulletin d'imposition que la décision directoriale litigieuse n'ont pas pu valablement s'asseoir sur la prédite circulaire pour refuser la prise en compte des intérêts débiteurs de l'emprunt immobilier invoqué par Monsieur ..., de sorte que la décision directoriale déférée encourt la réformation sur ce point.

Par conséquent, en l'absence d'une quelconque restriction légale ou réglementaire afférente, il échet d'admettre que le solde, même négatif, provenant de la déduction des intérêts débiteurs d'un emprunt des revenus provenant de biens immobiliers, est à prendre en considération, ensemble les autres revenus généralement quelconques du contribuable, afin de déterminer le taux moyen d'impôt applicable.

Cette conclusion n'est pas éternuée par les dispositions des articles 7 alinéa 2 et 134ter, alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, invoquées dans la décision directoriale, celles-ci trouvant à s'appliquer dans le cadre de la fixation de la base imposable réelle d'un contribuable, et, non, comme en l'espèce, dans le cadre de la fixation du taux moyen d'imposition à partir d'une base imposable fictive prévue par la convention belgo-luxembourgeoise, par ailleurs d'essence supérieure.

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* » (cf. doc. parl. 3940A<sup>2</sup>, p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A<sup>4</sup>, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5)), son rôle

consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt (voir trib. adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2003, v° Impôts, n° 378).

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement ensemble les motifs à sa base.

### **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond, le dit justifié,

partant et par réformation de la décision directoriale entreprise, dit que le revenu net même négatif provenant de la location de biens, obtenu après déduction des intérêts débiteurs de l'emprunt contracté par le demandeur en relation avec sa maison d'habitation personnelle, est à prendre en considération, ensemble ses autres revenus généralement quelconques, afin de déterminer le taux moyen d'impôt lui applicable en conformité avec l'article 24 (4) de la convention belgo-luxembourgeoise,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 15 juillet 2004 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL